

5. Ensure the operation of enterprises on ecological "green" principles, which imply the reduction of risks to the environment and the prevention of depletion of its components while ensuring the planned growth of production.

The results obtained will further contribute to the development of methodological recommendations for the assessment, documentation, synthetic and analytical accounting of industrial waste in the context of the use of environmental technologies for their processing and disposal, taking into account industry specific features.

BIBLIOGRAPHY

1. National action plan for the development of a "green" economy in the Republic of Belarus until 2020 [Electronic resource]: Resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus, December 21, 2016. No. 1061. – Retrieved from: <https://www.economy.gov.by/uploads/files/1061r.pdf>
2. Environmental protection [Electronic resource]: State statistical collection on the state of the environment and the impact on it of the economic activity of the Republic of Belarus for 2018 - Retrieved from: <http://www.belstat.gov.by/upload/iblock/966/96612b440315a66a33f44632486cc959.pdf>.
3. State Program "Environmental Protection and Sustainable Use of Natural Resources" for 2016 - 2020 [Electronic resource]: Resolution of the Council of Ministers of the Republic of Belarus March 17, 2016 No. 205: as amended. Resolutions of the Council of Ministers of 11/23/2016 N 955, of 10/17/2017 N 778. - Retrieved from: http://nasb.gov.by/rus/activities/research/2016/okruz_2016-2020.pdf
4. Strategy in the field of environmental protection of the Republic of Belarus for the period up to 2025 [Electronic resource]: Decision of the Board of the Ministry of Natural Resources and Environmental Protection of the Republic of Belarus 28.01.2011, No. 8-R. - Retrieved from: http://www.minpriroda.gov.by/ru/new_url_1670219329-ru/
5. "Strategy for the development of scientific, scientific, technical and innovative activities in the field of environmental protection and rational use of natural resources for 2014 - 2015 and for the period 2025" [Electronic resource]: Decision of the Board of the Ministry of Natural Resources and Environmental Protection of the Republic of Belarus Dated November 26, 2014 No. 112-R. - Retrieved from: http://www.minpriroda.gov.by/ru/new_url_531280588-ru/
6. "National strategy for sustainable socio-economic development of the Republic of Belarus for the period up to 2030" [Electronic resource]: Minutes of the meeting of the Presidium of the Council of Ministers of the Republic of Belarus dated May 2, 2017 No. 10. - Retrieved from: <http://www.economy.gov.by/uploads/files/NSUR2030/Natsionalnaja-strategija-ustojchivogo-sotsialno-ekonomicheskogo-razvitiya-Respubliki-Belarus-na-period-do-2030-goda.pdf>
7. ISO 14050:2009 Preview Environmental management – Vocabulary
8. Interstate Standard GOST 30773-2001 "Resource Saving. Waste management. Stages of the Technological Cycle ", adopted by the Interstate Council for Standardization, Metrology and Certification (Protocol No. 19 dated May 24, 2

ПРОБЛЕМЫ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В ПЧЕЛОВОДСТВЕ

Екатерина АФАНАСЬЕВА

Полоцкий государственный университет, Республика Беларусь

***Abstract.** To date, beekeeping in the Republic of Belarus is inefficient in the presence of favorable natural and climatic conditions. In connection with the strengthening of the role of management accounting in improving the efficiency of beekeeping farms, the requirements for information generated in the accounting system of production costs are changing: accounting data acquire a managerial emphasis. The article reveals the shortcomings of the current practice of cost accounting and calculating the cost of beekeeping products at all stages of the production process. The author has developed and substantiated the methodological principles of reforming the accounting system used in beekeeping and the formation of information in primary accounting documents. Their use in the accounting practice of beekeeping farms will ensure that interested parties receive reliable and complete accounting and analytical information about the costs and products of beekeeping.*

***Keywords:** beekeeping, costs, management accounting, methodological principles.*

Пчеловодство Беларуси на современном этапе своего развития определяется переходным периодом на пути к рыночной экономике. Пчеловодческие хозяйства находятся в довольно сложном финансовом положении, преодоление которого возможно путем интенсификации отрасли за счет более эффективного использования пчелосемей не только для производства ценных продуктов с уникальными свойствами, но и активной опылительной деятельности. За период с 2010-2020 гг. количество пчелосемей в Республике Беларусь сократилось почти на 8 % [5]. Средняя медопродуктивность пчелосемей по республике составляет 12-15 кг; воскопродуктивность пчел общественных пасек около 500 г, хотя природно-климатические условия Беларуси позволяют получать от пчелосемьи 30-40 кг меда и до 2 кг воска, а также до 1,5 кг пыльцы, 1,2 кг перги, 50-100 г прополиса и до 200 г маточного молочка. Сельскохозяйственные организации в Республике Беларусь рассматривают пчеловодство не как основной источник дохода, а используют пчел как вспомогательный агротехнический прием для повышения урожайности энтомофильных культур, но, как показывает практика, также не очень эффективно.

Важным направлением выхода организаций пчеловодства из состояния убыточности является реформирование системы бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства в соответствии с требованиями управления и особенностями производственного процесса.

Отдельные вопросы теории, методологии и организации учета затрат на производство, калькулирования и анализа эффективности процесса производства в пчеловодстве исследованы в работах таких белорусских, российских и зарубежных ученых, как Cooper Nat Schouten [2, с. 209], Н. А. Беляева, В. В. Воробьева, А. В. Елисеев, В. В. Жилин, З. А. Залилова, Р. А. Зарипов, Е. П. Колосова, Л. Н. Корнеева, Р. А. Маннапова, А. П. Михалкевич, И. Н. Мишин, Г. Р. Мурсалимова, А. Н. Прохорова, Л. И. Стешиц, А. К. Субаева, А. Г. Чепик [7], Ю. В. Чернова, И. Хоружий [6, с. 8] и др.

Вместе с тем, остается нерешенной проблема учета производственных затрат в пчеловодстве для целей управления, информация о которых на современном этапе формируется в целом по пасакам, что приводит к расчету себестоимости продукции исходя из субъективного мнения бухгалтера, а не фактического расхода ресурсов.

Важной учетно-методической проблемой в пчеловодстве является несоответствие объектов учета затрат на производство продукции пчеловодства технологии ее получения. Объектами учета затрат в пчеловодстве выступают отдельные производственные направления (медовое, опылительное, разведенческое, медово-опылительное) [3], что в условиях преобладания узкоспециализированного производства приводит к организации учета затрат в целом по пасакам, снижая качество учетно-аналитической информации для текущего и стратегического управления затратами [1].

Решение выявленной методологической проблемы может быть основано на методологическом принципе выделения составных элементов процесса производства в пчеловодстве и их существенных характеристик на основе исследования особенностей деятельности, что позволит раскрыть экономическую сущность понятия «процесс производства в пчеловодстве» и выступит теоретической основой научного обоснования объектов и методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства.

Автор раскрыл экономическую сущность понятия «процесс производства в пчеловодстве» с точки зрения бухгалтерского учета как целенаправленного преобразования затрат производственных ресурсов, потребленных в процессе управления биотрансформациями пчелиных семей, процессах обработки (очистки) и

переработки в фактическую себестоимость произведенной сельскохозяйственной и промышленной продукции и дополнительных биологических активов. Наличие последовательных технологических процессов получения продукции пчеловодства позволило выделить новые объекты учета затрат – процесс содержания пчелосемей, процесс обработки (очистки) и переработки продукции, изъятой из ульев, процесс промышленной переработки продукции пчеловодства, и научно обосновать попроцессный метод учета затрат. В рамках попроцессного подхода получил теоретическое обоснование комбинированный способ калькулирования фактической себестоимости продукции, сочетающий способ исключения побочной продукции по чистой стоимости реализации, способ распределения затрат между сопряженной продукцией и способ суммирования затрат на производство и обработку (переработку) продукции для определения фактической себестоимости объектов калькулирования.

Отсутствие законодательно закреплённой группировки затрат в пчеловодстве и номенклатуры статей калькуляции, учитывающей специфику производства, а также недостаточность внимания к данному вопросу со стороны ученых-экономистов приводит к возникновению второй методологической проблемы, которая заключается в недостаточной разработанности классификации и состава затрат на производство продукции пчеловодства, способствующей рациональной организации учета и управления производством в пчеловодческих организациях [1]. Существующие классификационные признаки группировки затрат в пчеловодстве являются типовыми и не учитывают специфику процесса получения пчеловодческой продукции, что приводит к потере учетной информации о затратах этапов производства, производственных процессах и себестоимости отдельных видов продукции для ведения бухгалтерского финансового и управленческого учета в пчеловодстве. Для решения данной проблемы разработан методологический принцип соответствия группировки производственных затрат организационно-технологическим особенностям процесса получения продукции пчеловодства, что обеспечит формирование достоверной и детализированной учетно-аналитической информации для целей управления пчеловодческими организациями.

Изучив технологию и организацию процесса производства продукции пчеловодства, автором уточнены и выделены его уникальные особенности, влияющие на методику учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, и разработаны новые: уровень организации пчеловодческого хозяйства (пасека, пчелоферма, пчелокомплекс); наличие нескольких производственных специализаций (товарное, опылительное, разведенческое, прогрессивное); выделение основных и вспомогательных производственных подразделений; деление процесса производства на сельскохозяйственный и промышленный этап; наличие технологических процессов; комплексный характер процесса содержания пчелосемей; расхождение временных рамок производственного цикла и отчетного периода; взаимовыгодное сотрудничество пчеловодства и растениеводства при опылении сельскохозяйственных культур.

На основании особенностей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства разработаны новые признаки группировки затрат: по внутрипроизводственной специализации, по уровню организации хозяйств, по стадиям процесса производства, по технологическим процессам, по носителям затрат; которые являются теоретическим основанием формирования учетно-аналитической информации в пчеловодстве и в составе затрат на обработку (переработку) продукции пчеловодства выделена в самостоятельную позицию статья «сырье для обработки (переработки)», включающая стоимость продукции пчеловодства, требующая обработки (переработки). Это приведет к формированию прозрачной и оперативной информации о себестоимости продукции пчеловодства, полученной на всех этапах производства, выявлению эффективности функционирования производственных и

обрабатывающих (перерабатывающих) подразделений.

Пчеловодческие организации включают ряд структурных подразделений (участок содержания пчелосемей, подразделения для обработки (переработки) продукции пчеловодства), формирующих производственные затраты, контроль и управление которыми в настоящее время затруднен отсутствием детализированной учетной информации о возникновении и накоплении затрат в каждом внутреннем сегменте процесса производства. Поэтому возникает третья методологическая проблема в пчеловодстве: отсутствие методики синтетического и аналитического учета, предоставляющей данные о производственных затратах по структурным подразделениям субъектов хозяйствования [1].

Решение данной проблемы должно быть основано на разработанном методологическом принципе соответствия системы синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета затрат специфике технологической организации процесса производства в пчеловодстве. Рациональное построение синтетического учета и применение развернутого аналитического учета затрат на производство продукции пчеловодства обеспечит формирование многоуровневой учетной информации о затраченных ресурсах с необходимой степенью детализации и обобщения для принятия оперативных управленческих решений. Базируясь на классификационных признаках группировки затрат, автором была разработана методика учета затрат основного и вспомогательного производства в пчеловодстве по местам возникновения, выделенным в соответствии с технологическими этапами производства, внутрипроизводственными специализациями, технологическими процессами; а также по элементам затрат и калькуляционным статьям в разрезе пасек, пчелоферм и пчелокомплексов.

Действующая методика калькулирования себестоимости продукции пчеловодства основана на применении многоуровневого распределения производственных затрат, базой для которого выступают цены реализации (при распределении затрат между видами продукции) и условные коэффициенты (в среднем 20 - 40% затрат на содержание пчелиных семей относят на себестоимость продукции растениеводства, а при опылении плодово-ягодных насаждений, семенников клевера и люцерны - 40 - 60% [3]), не имеющие прямой взаимосвязи с затратами, что вызывает искажение фактической себестоимости продукции пчеловодства; а объекты калькулирования, применяемые в практике пчеловодческих хозяйств, не отражают видового разнообразия получаемой на пасеках продукции.

Поэтому в отсутствии аргументированной основы распределения затрат комплексного производства в пчеловодстве, обладающей непосредственной зависимостью от их величины состоит четвертая методологическая проблема [1]. Поиск базы распределения производственных затрат должен быть основан на методологическом принципе непосредственной зависимости выбранных коэффициентов распределения от производственных затрат, что позволит рассчитать достоверную фактическую себестоимость производимой продукции пчеловодства.

Целевое опыление сельскохозяйственных культур является выгодным приемом как для пчеловодства, обеспечивая пчел нектаром и пыльцой, так и для растениеводства за счет прироста урожайности культур, однако доход от опыления для пчеловодства и растениеводства является неодинаковым и определяется видом энтомофильной культуры. В связи с этим автором предлагается распределять затраты на содержание пчелосемей пропорционально коэффициентам, рассчитанным путем соотношения доходов растениеводства и пчеловодства, полученным ими при опылении культуры. Доходы пчеловодства от опыления культуры складываются из объема меда, произведенного пчелами из собранного нектара сельскохозяйственных культур в стоимостном выражении; доходы растениеводства определяются объемом дополнительно полученного от опыления урожая в стоимостном выражении.

Результаты исследования современных теорий стоимости показывают, что поскольку рабочая сила и средства труда содержат энергию, предметы труда, при производственном использовании, также несут в себе энергию, то следовательно, производственные затраты и произведенную продукцию возможно измерять в единицах энергии. Поэтому предложено использовать в качестве базы распределения затрат на содержание пчелосемей между сопряженной продукцией, изъятая из ульев, относительный показатель энергоемкости продукции, определяемый отношением входящей в процесс производства обменной энергии кормов к выходной энергии продукции в разрезе ее видов. В соответствии с действующей практикой учета к объектам калькулирования в пчеловодстве относятся мед пчелиный, воск пчелиный, прополис, пчелиная обножка, яд пчелиный (сырец), маточное молочко, соты, соторамка, неплодная матка, матка пчелиная плодная, пакеты с пчелами (рой), семья пчел, работы по опылению культур [4]. Автором расширен и уточнен перечень объектов калькулирования и калькуляционных единиц в соответствии с увеличением видового разнообразия продукции пчеловодства, который сформирован в разрезе технологических процессов производства и включает продукцию, изъятую из ульев, обработанную (переработанную) на пасеке и в промышленном производстве.

Таким образом, проведенное исследование выявило наличие нерешенных теоретико-методологических проблем в системе бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции пчеловодства, вызванных повышением требований к полноте и прозрачности учетной информации, используемой системой управления. Успешное преодоление критической ситуации, сложившейся в пчеловодстве, путем оперативной реализации предложенных принципов адаптации бухгалтерского учета к требованиям внутрихозяйственного менеджмента, позволит наладить грамотное управление производством; формировать детализированную учетно-аналитическую информацию о затратах производства по структурным подразделениям; повысить точность калькулирования фактической себестоимости продукции пчеловодства; что повысит экономическую эффективность пчеловодческих организаций, создаст условия для роста масштабов их производственной и опылительной деятельности, будет способствовать подъему уровня продовольственной безопасности Республики Беларусь.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Афанасьева, Е. Ю. Проблемы трансформации бухгалтерского учета и отчетности в пчеловодстве / Е. Ю. Афанасьева // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. Д, Экон. и юрид. науки. — 2014. — № 14. — С. 198-206.
2. Cooper Nat Schouten (2020): Factors influencing beekeepers income, productivity and welfare in developing countries: a scoping review, Journal of Apicultural Research, DOI: 10.1080/00218839.2020.1844464.
3. О применении Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг): письмо Мин. сельского хозяйства и продовольствия Респ. Беларусь от 14.01.2016 № 042132/178 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bii.by/tx.dll?d=321848&a=1>. – Дата доступа: 07.10.2021.
4. Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для сельскохозяйственных и иных организаций, осуществляющих производство сельскохозяйственной продукции»: приказ Министерства сельского хозяйства и продовольствия Республики Беларусь от 14 августа 2007 года № 363 (в ред. от 13 марта 2017 г. № 65) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://view.officeapps.live.com/> – Дата доступа: 07.10.2021.
5. Официальные статистические данные по объемам производства продукции пчеловодства в зарубежных странах [Электронный ресурс] / FAOSTAT. – Режим доступа: <http://faostat.fao.org/>. – Дата доступа: 07.10.2021.
6. Хоружий, Л. И. Объекты бухгалтерского учета и калькулирование себестоимости продукции в пчеловодстве / Л. И. Хоружий, З. А. Залилова, Р. А. Маннапова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – № 12. – С. 8-21.

7. Чепик, А. Г. Экономика и организация инновационных процессов в пчеловодстве и развитие рынка продукции отрасли : монография/ А. Г. Чепик, В. Ф. Некрашевич, Т. В. Торженева; Ряз. гос. ун-т им. С.А. Есенина. — Рязань, 2010. — 212 с.

PROVOCĂRI GENERATE DE DIGITALIZAREA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE

Valentina PANUȘ

Universitatea de Stat din Moldova

Marina VOLOH

Cercetător independent

***Abstract.** The digital time offers new opportunities for innovation and growth. Thus, as business models change, there is also pressure from international digital methods, including the tax system. Therefore, for digital activities, questions arise within the entities necessary to be developed and solved. Thus, both the state through its responsible institutions and the entities, as a mechanism for forming the tax base, are to identify the priorities of the period.*

***Keywords:** digital activities, electronical business models, tax base, priorities of digital time.*

PREZENTARE GENERALĂ

Noțiunea de economie digitală se referă la ”modernizările” actuale ale unor activități economice ca rezultat al utilizării tehnologiilor digitale și nu numai, ce asigură accesul, prelucrarea, stocarea, raportarea, analiza informației într-o manieră poate mai simplă și diversă din unele aspecte. Digitalizarea poate fi caracterizată de intensificarea înglobării cunoștințelor în noile produse și servicii, accentuarea asupra modernizării, inovării dezvoltării etc., a tot ce poate fi corelat cu ”e-tehnologii” și nu numai. În acest context, volumul enorm al informațiilor schimbă modul de funcționare a piețelor și a activității de întreprinzător.

Un obiectiv urmărit în prezent la nivelul Uniunii Europene și nu doar, este acela de a realiza o adaptare a sistemelor de impozitare din statele membre, în sensul optimizării lor, pentru a face față provocărilor erei digitale.

Astfel, globalizarea revoluționează. Esența procesului de internaționalizare este descrisă cu exactitate de K. Beck, [1] care consideră că globalizarea înseamnă că granițele naționale devin mai puțin relevante în zonele vieții sociale subordonate acestui proces. Distanțele sunt scurtate sau chiar eliminate și oamenii adoptă un mod de viață transnațional. Procesul de globalizare trasează o linie groasă de demarcație între un grup care are abilitățile și mobilitatea de a prospera pe piețele globale și cei care nu au aceste avantaje sau percep expansiunea piețelor nereglementate ca inamicul stabilității sociale. Rezultatul este câteva contradicții între piață și grupuri sociale, cum ar fi muncitori, pensionari, guverne, blocate în mijloc.

O altă consecință a globalizării este creșterea rivalității fiscale ce reprezintă un fenomen care reflectă interacțiunea instrumentelor politice și a răspunsurilor comportamentale din partea contribuabililor. În ceea ce privește instrumentele politice, în general, se așteaptă ca rivalitatea fiscală să ia forma deciziilor guvernamentale de reducere a cotelor de impozitare sau de creștere a stimulentele fiscale, ceea ce ar spori atractivitatea investițiilor în regiuni administrate.

Cu toate acestea, chiar dacă politica fiscală nu se modifică, comportamentul contribuabililor de a reduce barierele în calea investițiilor transfrontaliere sau a ratelor de impozitare mai scăzute în alte țări ar putea duce la o scădere a veniturilor fiscale în țările care nu au făcut nicio modificare a politicilor lor. Acest lucru se poate produce ca urmare a modificărilor veniturilor - atunci când corporațiile transferă profiturile către afiliați, se află în regiuni cu impozite reduse, manipulează prețurile de transfer sau împrumuturile dintre afiliații